Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 33653 du rôle
Inscrit le 22 novembre 2013

Audience publique du 10 décembre 2014

Recours formé par
Monsieur ... et consort, …
contre quatre décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33653 du rôle et déposée le 22 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et Madame ..., née ..., demeurant ensemble à L-…, portant recours contre quatre décisions du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 août 2013 ayant rejeté comme non fondées leurs réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2007, 2008, 2009 et 2010, émis respectivement les 14 janvier 2009, 6 décembre 2009, 26 janvier 2011 et 14 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 février 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Monsieur ... et Madame ... au greffe du tribunal administratif le 24 mars 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions entreprises ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries et explications respectives à l'audience publique du 5 novembre 2014.

Le bureau d'imposition d'... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit respectivement les 14 janvier 2009, 6 décembre 2009, 26 janvier 2011 et 14 décembre 2011 à l'égard de Monsieur ... et de Madame ..., imposés collectivement, les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatifs aux années 2007 à 2010.

Par courriers datés des 26 janvier 2009, 18 décembre 2009, 26 janvier 2011 et 17 décembre 2011, Monsieur ... et Madame ... introduisirent des réclamations à l'encontre de ces bulletins.

Par décision datée du 29 août 2013, portant le n° … du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « le directeur », réforma le bulletin de l'année 2007 *in pejus*. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 30 janvier 2009 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 14 janvier 2009:

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération les frais liés à un bureau à domicile et à un ordinateur personnel ainsi que les frais y connexes en relation avec ses activités professionnelles et celles de son épouse;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant que le réclamant fait valoir, dans sa déclaration d'impôt de l'année litigieuse, comme frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée, entre autres, les frais suivants:

	réclamant	*épouse*
Amortissement bureau à domicile	...	...
Amortissement ordinateur	...	...
Licence Norman	...	
Cotisation chambre professionnelle	...	...
Frais de chauffage	...	...
Assurances	...	...
Frais d'électricité (forfait)	...	...
Intérêts débiteurs	...	...
Assurance RC professionnelle	...	
Frais de téléphone (forfait)	...	...
Frais de nettoyage	...	...
Livres professionnels et revues (forfait)	...	...
Petit matériel	...	...
Matériel audio-visuel, télé et récepteur		...
Total	...	...

Considérant que le bureau d'imposition avait accordé pour l'année litigieuse un montant de ... euros pour frais d'obtention en relation avec le revenu provenant d'une

occupation salariée du réclamant et un montant de … euros pour frais d'obtention en relation avec le revenu provenant d'une occupation salariée de l'épouse;

<u>en ce qui concerne les frais d'obtention du réclamant</u>

Considérant que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués par le réclamant (§ 243 al. 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 al. 1er AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant;

Considérant qu'aux termes de l'article 105 alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les frais d'obtention sont constitués par les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes;

Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998 apportant des précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention, les dépenses relatives à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile ne sont à prendre en considération que s'il est établi que le cabinet de travail est utilisé exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle; qu'il faut encore que le cabinet de travail se trouve dans une pièce à part alors que l'affectation partielle à des fins professionnelles d'une pièce privée n'est pas à considérer comme un cabinet de travail et qu'il ne doit pas être disproportionné par rapport aux pièces d'habitation restantes;

Considérant que le taux de la quote-part du cabinet de travail ne donne pas lieu à critique;

Considérant que le réclamant fait valoir dans sa requête que les frais déclarés lui incombent de par sa fonction de directeur-adjoint et de bourgmestre;

Considérant que les directeurs-adjoints des établissements scolaires de l'enseignement post-primaire disposent, contrairement aux autres enseignants, d'un bureau équipé de matériel informatique adéquat dans le bâtiment scolaire mis à leur disposition par leur employeur; que le bourgmestre d'une commune dispose également d'un bureau équipé dans la mairie; que le réclamant ne spécifie pas dans sa requête quel serait le nombre des heures de cours dispensés par lui pendant l'année litigieuse en dehors de sa tâche administrative de directeur-adjoint et de son congé politique obtenu en vertu de son mandat de bourgmestre;

Considérant que d'après une vue typisée, il n'est pas inusuel que des contribuables à haut niveau d'éducation et de qualification professionnelle entretiennent un bureau à domicile, lieu pour vaquer tant à leur formation, leurs lectures et préoccupations intellectuelles générales qu'aux affaires en relation directe avec leur profession; qu'il est dès lors inconcevable de réduire les motifs du maintien d'un tel cabinet de travail à la seule utilisation en relation avec l'activité professionnelle;

Considérant que les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable ne sont, en vertu de l'article 12 n°1 L.I.R., déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité (principe de l'interdiction de ventilation); qu'il s'ensuit qu'en l'espèce les dépenses en relation avec l'entretien d'un bureau à domicile n'étant pas faites directement en vue d'acquérir,

d'assurer et de conserver des recettes (article 105 L.I.R.), constituent de telles dépenses non déductibles;

Considérant que les dépenses pour instruments de travail sont soumises aux règles générales délimitant, d'une part, les frais d'obtention et, d'autre part, les dépenses privées, telles qu'elles se dégagent notamment des articles 105 alinéa 1er et 12 n° 1er de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) (circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998 donnant des précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention);

que ces règles précisent que les dépenses en question ne constituent des frais d'obtention que si elles servent exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90% ou plus) à l'exercice de l'activité professionnelle et que dans ce cas la déduction fiscale porte sur l'intégralité de la dépense;

que, par contre, lorsque ces dépenses servent à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, une ventilation de la dépense en une quote-part non déductible afférente au train de vie et une quote-part formant des frais d'obtention n'entre en ligne de compte, à titre exceptionnel, qu'en présence de critères objectifs permettant une séparation aisément réalisable et contrôlable de ces dépenses;

qu'à défaut d'une possibilité de séparation facile et nette, les dépenses en rapport avec un bien utilisé dans le cadre du train de vie privé ne peuvent être scindées par voie de taxation sommaire en des dépenses de train de vie non déductibles et en des frais d'obtention et que dans ce cas la dépense intégrale est à considérer comme non déductible;

Considérant que dans son arrêt du 11 février 2010, n°25877C du rôle, la Cour administrative a retenu les critères de la reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique ; qu'elle y a posé comme principe que la reconnaissance n'a pas lieu «d'une manière générale, (...) sur base de la simple affirmation du contribuable, mais (...) reste conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence la nature et les modalités de l'enseignement dispensé, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins. »;

Considérant que le contribuable n'est pas dispensé de fournir la preuve de l'utilisation exclusivement professionnelle du matériel informatique et qu'il ne saurait se contenter d'une simple affirmation que l'équipement litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles; qu'il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre de ses affirmations (TA n° 25656 du 01.03.2010, TA n° 24733 du 22.07.2009);

Considérant que par l'introduction de l'article 12 L.I.R., le législateur avait justement voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une ventilation, admise uniquement à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres a chaque espèce, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier (jurisprudence: C5951 du 17 novembre 1982);

Considérant que le réclamant n'a pas fourni d'autres éléments probants dans le cadre de la présente requête; que dès lors les frais exposés sont à ranger parmi les dépenses mixtes (art. 12 L.I.R.) subissant le sort de la non déduction;

Considérant qu'en règle générale les frais de téléphone et internet rangent parmi les dépenses ordinaires du ménage au sens de l'article 12 L.I.R. et ne sont pas déductibles; que le réclamant reste d'ailleurs en défaut de fournir des éléments de preuve de la réalité des communications à caractère essentiellement professionnel et d'en établir le nombre et le coût, une ventilation sommaire en part privée et part professionnelle n'étant pas admise; qu'une estimation de la quote-part professionnelle à ... euros ne peut être admise de sorte que les frais exposés rangent parmi les dépenses mixtes (art. 12 L.I.R.) subissant le sort de la non déduction;

Considérant que les montants concernant les dépenses pour « livres professionnels et revues » ainsi que pour « petit matériel » ont été estimés par le réclamant à ... euros respectivement ... euros; que ces dépenses n'ont pas été corroborées par des pièces justificatives; qu'un forfait pour telles dépenses n'est ni prévu, ni admis par la loi; que partant ces montants sont à écarter des frais d'obtention déclarés;

Considérant en plus que l'indemnité touchée en tant que bourgmestre est exempte à raison de deux tiers (2/3) pour justement tenir compte des frais incombant à cette fonction;

Considérant que dès lors les frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée du réclamant se présentent comme suit:

	réclamant
Cotisation chambre professionnelle	...
Assurance RC professionnelle	...
Total	...

Considérant que les dépenses réelles déductibles sont inférieures au forfait prévu à l'article 107 alinéa 1er n° 1 L.I.R. de sorte que le minimum forfaitaire fixé à ... est à mettre en compte au chef du réclamant;

en ce qui concerne les frais d'obtention de l'épouse

Considérant que les dépenses pour instruments de travail sont soumises aux règles générales délimitant, d'une part, les frais d'obtention et, d'autre part, les dépenses privées, telles qu'elles se dégagent notamment des articles 105 alinéa 1er et 12 n° 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) (circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998 donnant des précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention);

que ces règles précisent que les dépenses en question ne constituent des frais d'obtention que si elles servent exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90% ou plus) à l'exercice de l'activité professionnelle et que dans ce cas la déduction fiscale porte sur l'intégralité de la dépense;

que, par contre, lorsque ces dépenses servent à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, une ventilation de la dépense en une quote-part non déductible afférente au train de vie et une quote-part formant des frais d'obtention n'entre en ligne de compte, à titre exceptionnel, qu'en présence de critères objectifs permettant une séparation aisément réalisable et contrôlable de ces dépenses;

qu'à défaut d'une possibilité de séparation facile et nette, les dépenses en rapport avec un bien utilisé dans le cadre du train de vie privé ne peuvent être scindées par voie de taxation sommaire en des dépenses de train de vie non déductibles et en des frais d'obtention et que dans ce cas la dépense intégrale est à considérer comme non déductible;

Considérant que dans son arrêt du 11 février 2010, n°25877C du rôle, la Cour administrative a retenu les critères de la reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique ; qu'elle y a posé comme principe que la reconnaissance n'a pas lieu «d'une manière générale, (...) sur base de la simple affirmation du contribuable, mais (...) reste conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence la nature et les modalités de l'enseignement dispensé, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins. »;

Considérant que le contribuable n'est pas dispensé de fournir la preuve de l'utilisation exclusivement professionnelle du matériel informatique et qu'il ne saurait se contenter d'une simple affirmation que l'équipement litigieux est exclusivement utilisé à des fins professionnelles; qu'il doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre de ses affirmations (TA n° 25656 du 01.03.2010, TA n° 24733 du 22.07.2009);

Considérant que par l'introduction de l'article 12 L.I.R., le législateur avait justement voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une ventilation, admise uniquement à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à vérifier (jurisprudence: C5951 du 17 novembre 1982);

Considérant que le réclamant n'a pas fourni d'autres éléments probants dans le cadre de la présente requête; que dès lors les frais exposés sont à ranger parmi les dépenses mixtes (art. 12 L.I.R.) subissant le sort de la non déduction;

Considérant qu'en règle générale les frais de téléphone, internet, matériel audio-visuel, télé et récepteur rangent parmi les dépenses ordinaires du ménage au sens de l'article 12 L.I.R. et ne sont pas déductibles; que le réclamant reste d'ailleurs en défaut de fournir des éléments de preuve de la réalité des communications à caractère essentiellement professionnel et d'en établir le nombre et le coût, une ventilation sommaire en part privée et part professionnelle n'étant pas admise; qu'une estimation de la quote-part professionnelle à ... euros ne peut être admise de sorte que les frais exposés rangent parmi les dépenses mixtes (art. 12 L.I.R.) subissant le sort de la non déduction;

Considérant que les montants concernant les dépenses pour « électricité », « livres professionnels et revues » ainsi que pour « petit matériel » ont été estimés par le réclamant à ... euros, ... euros respectivement ... euros; que ces dépenses n'ont pas été corroborées par

des pièces justificatives; qu'un forfait pour telles dépenses n'est ni prévu, ni admis par la loi; que partant ces montants sont à écarter des frais d'obtention déclarés;

Considérant encore que les réclamants avaient déclaré des frais de nettoyage s'élevant à ... euros pour une superficie du bureau à domicile de l'épouse représentant 6% de la surface habitable de la maison (contre ... euros pour une superficie du bureau à domicile du réclamant représentant 8% de la surface habitable de la maison); qu'à défaut de pièces justificatives concernant ces frais ils encourent également le sort de la non déduction;

Considérant que le total des charges d'intérêts déductibles s'élève a ((...) x 6% i.e.) ... euros;

Considérant qu'il se dégage des développements qui précèdent que les frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée de l'épouse se présentent comme suit:

	épouse
Amortissement bureau à domicile	...
Cotisation chambre professionnelle	...
Frais de chauffage	...
Assurances	...
Intérêts débiteurs	...
Total	...

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision;

Considérant que, pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme, réformant in pejus,

fixe l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2007, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues. »

Par décision datée du 29 août 2013, portant le n° … du rôle, le directeur réforma le bulletin de l'année 2008 *in pejus*. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Considérant que le réclamant fait valoir, dans sa déclaration d'impôt de l'année litigieuse, comme frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée, entre autres, les frais suivants:*

	réclamant	*épouse*
Amortissement bureau à domicile	..	...
Amortissement ordinateur	...	...

Licence Norman	...	
Cotisation chambre professionnelle	..	...
Frais de chauffage	...	...
Assurances	...	...
Frais d'électricité (forfait)	...	...
Assurance RC professionnelle	...	...
Frais de téléphone (forfait)	...	...
Frais de nettoyage	...	...
Livres professionnels et revues (forfait)	...	...
Petit matériel	...	...
Total	...	...

Considérant que le bureau d'imposition avait accordé pour l'année litigieuse un montant de ... euros pour frais d'obtention en relation avec le revenu provenant d'une occupation salariée du réclamant et un montant de ... euros pour frais d'obtention en relation avec le revenu provenant d'une occupation salariée de l'épouse;

<u>en ce qui concerne les frais d'obtention du réclamant</u>

[… suit une motivation en substance identique à celle à la base de la décision n° … du rôle s'agissant du cabinet de travail, de l'ordinateur et des frais de téléphone et internet]

Considérant que les montants concernant les dépenses pour « livres professionnels et revues » ainsi que pour « petit matériel » ont été estimés par le réclamant à ... euros respectivement ... euros ; que ces dépenses n'ont pas été corroborées par des pièces justificatives ; qu'un forfait pour telles dépenses n'est ni prévu, ni admis par la loi; que partant ces montants sont à écarter des frais d'obtention déclarés;

Considérant en plus que l'indemnité touchée en tant que bourgmestre est exempte à raison de deux tiers (2/3) pour justement tenir compte des frais incombant à cette fonction;

Considérant que dès lors les frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée du réclamant se présentent comme suit:

	réclamant
Cotisation chambre professionnelle	...
Assurance RC professionnelle	...
Total	...

Considérant que les dépenses réelles déductibles sont inférieures au forfait prévu à l'article 107 alinéa 1er n° 1 L.I.R. de sorte que le minimum forfaitaire fixé à ... est à mettre en compte au chef du réclamant:

<u>en ce qui concerne les frais d'obtention de l'épouse</u>

[… suit une motivation en substance identique à celle à la base de la décision n° … du rôle s'agissant de l'ordinateur, des frais de téléphone et internet, des dépenses pour électricité, livres professionnels et revues, petit matériel et nettoyage]

Considérant qu'il se dégage des développements qui précèdent que les frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée de l'épouse se présentent comme suit :

	épouse
Amortissement bureau à domicile	...
Cotisation chambre professionnelle	...
Frais de chauffage	...
Assurances	...
Assurance RC professionnelle	...
Total	...

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision;

Considérant que, pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée; […] »

Par décision datée du 29 août 2013, portant le n° … du rôle, le directeur réforma le bulletin de l'année 2009 *in pejus*. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Considérant que le réclamant fait valoir, dans sa déclaration d'impôt de l'année litigieuse, comme frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée, entre autres, les frais suivants:*

	réclamant	*épouse*
Amortissement bureau à domicile	...	...
Amortissement ordinateur	...	...
Licence Norman	...	
Cotisation chambre professionnelle	...	...
Frais de chauffage	...	...
Remplacement chaudière	...	...
Assurances	...	...
Frais d'électricité (forfait)	...	...
Assurance RC professionnelle	...	...
Frais de téléphone (forfait)	...	...
Frais de nettoyage	...	...
Livres professionnels et revues (forfait)	...	...
Petit matériel	...	...
Total	...	...

Considérant que le bureau d'imposition avait accordé pour l'année litigieuse un montant de ... euros pour frais d'obtention en relation avec le revenu provenant d'une occupation salariée du réclamant et un montant de … euros pour frais d'obtention en relation avec le revenu provenant d'une occupation salariée de l'épouse;

en ce qui concerne les frais d'obtention du réclamant

[… suit une motivation en substance identique à celle à la base de la décision n° … du rôle s'agissant du cabinet de travail, de l'ordinateur et des frais de téléphone et internet]

Considérant que les montants concernant les dépenses pour « livres professionnels et revues » ainsi que pour « petit matériel » ont été estimés par le réclamant à ... euros respectivement ... euros; que ces dépenses n'ont pas été corroborées par des pièces justificatives; qu'un forfait pour telles dépenses n'est ni prévu, ni admis par la loi; que partant ces montants sont à écarter des frais d'obtention déclarés;

Considérant en plus que l'indemnité touchée en tant que bourgmestre est exempte à raison de deux tiers (2/3) pour justement tenir compte des frais incombant à cette fonction;

Considérant que dès lors les frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée du réclamant se présentent comme suit:

	réclamant
Cotisation chambre professionnelle	...
Assurance RC professionnelle	...
Total	...

Considérant que les dépenses réelles déductibles sont inférieures au forfait prévu à l'article 107 alinéa 1er n° 1 L.I.R. de sorte que le minimum forfaitaire fixé à ... est à mettre en compte au chef du réclamant;

en ce qui concerne les frais d'obtention de l'épouse

[… suit une motivation en substance identique à celle à la base de la décision n° … du rôle s'agissant de l'ordinateur, des frais de téléphone et internet, des dépenses pour électricité, livres professionnels et revues, petit matériel et nettoyage]

Considérant qu'il se dégage des développements qui précèdent que les frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée de l'épouse se présentent comme suit :

	épouse
Amortissement bureau à domicile	...
Cotisation chambre professionnelle	...
Frais de chauffage	...
Remplacement chaudière	...
Assurances	...
Assurance RC professionnelle	...
Total	...

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision;

Considérant que, pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée; […] »

Par décision datée du 29 août 2013, portant le n° …du rôle, le directeur réforma le

bulletin de l’année 2010 *in pejus*. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Considérant que le réclamant fait valoir, dans sa déclaration d’impôt de l’année litigieuse, comme frais d’obtention en relation avec les revenus provenant d’une occupation salariée, entre autres, les frais suivants :*

	réclamant	*épouse*
Amortissement bureau à domicile	...	...
Amortissement ordinateur	...	...
Laptop	...	
Licence Norman	...	
Cotisation chambre professionnelle	...	...
Frais de chauffage	...	...
Remplacement conduit chaudière	...	...
Assurances	...	...
Frais d’électricité (forfait)	...	...
Assurance RC professionnelle	...	...
Frais de téléphone (forfait)	...	...
Frais de nettoyage	...	...
Livres professionnels et revues (forfait)	...	...
Petit matériel	...	...
Total	...	...

Considérant que le bureau d’imposition avait accordé pour l’année litigieuse un montant de ... euros pour frais d’obtention en relation avec le revenu provenant d’une occupation salariée du réclamant et un montant de … euros pour frais d’obtention en relation avec le revenu provenant d’une occupation salariée de l’épouse ;

<u>en ce qui concerne les frais d’obtention du réclamant</u>

[… suit une motivation en substance identique à celle à la base de la décision n° … du rôle s’agissant du cabinet de travail, de l’ordinateur et des frais de téléphone et internet]

Considérant que les montants concernant les dépenses pour « livres professionnels et revues » ainsi que pour « petit matériel » ont été estimés par le réclamant à ... euros respectivement ... euros ; que ces dépenses n’ont pas été corroborées par des pièces justificatives ; qu’un forfait pour telles dépenses n’est ni prévu, ni admis par la loi ; que partant ces montants sont à écarter des frais d’obtention déclarés ;

Considérant en plus que l’indemnité touchée en tant que bourgmestre est exempte à raison de deux tiers (2/3) pour justement tenir compte des frais incombant à cette fonction ;

Considérant que dès lors les frais d’obtention en relation avec les revenus provenant d’une occupation salariée du réclamant se présentent comme suit :

	réclamant
Cotisation chambre professionnelle	...
Assurance RC professionnelle	...
Total	...

Considérant que les dépenses réelles déductibles sont inférieures au forfait prévu à l'article 107 alinéa 1er n° 1 L.I.R. de sorte que le minimum forfaitaire fixé à … est à mettre en compte au chef du réclamant ;

<u>en ce qui concerne les frais d'obtention de l'épouse</u>

[… suit une motivation en substance identique à celle à la base de la décision n° … du rôle s'agissant de l'ordinateur, des frais de téléphone et internet, des dépenses pour électricité, livres professionnels et revues, petit matériel et nettoyage]

Considérant qu'il se dégage des développements qui précèdent que les frais d'obtention en relation avec les revenus provenant d'une occupation salariée de l'épouse se présentent comme suit :

	épouse
Amortissement bureau à domicile	...
Cotisation chambre professionnelle	...
Frais de chauffage	...
Remplacement conduite chaudière	...
Assurances	...
Assurance RC professionnelle	...
Total	...

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ; […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 novembre 2013, Monsieur ... et de Madame...-... ont introduit un recours en réformation contre les quatre décisions du directeur précitées du 29 août 2013.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre les décisions directoriales du 29 août 2013.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs déclarent que si dans le cadre de leurs déclarations de l'impôt visant les années 2007 à 2010, le bureau d'imposition d'... avait refusé la prise en compte des frais d'amortissement de leurs ordinateurs respectifs et des frais connexes avec ce matériel, les autres frais d'obtention déclarés par eux auraient été admis en déduction de leurs revenus salariés, alors que le directeur aurait non seulement confirmé le refus de la déduction des frais d'amortissement des ordinateurs, mais aurait de plus refusé,

dans le chef du demandeur, la déduction des frais d'un bureau à domicile, des frais de chauffage, des assurances, des frais d'électricité, de téléphone, de nettoyage, des frais pour livres professionnels et revues et de petit matériel, ainsi que, dans le chef de la demanderesse, des frais d'électricité, de nettoyage, de téléphone, de livres professionnels et revues et de petit matériel.

En droit, les demandeurs invoquent en ordre principal le non-respect des dispositions du paragraphe 205 (3) AO qui, d'après eux, seraient également applicables dans le cadre d'une réclamation devant le directeur, puisque les paragraphes 243 et 244 AO conféreraient au directeur le pouvoir et la mission de réexaminer le cas d'imposition lui soumis dans son intégralité sans être limité par les moyens du demandeur et l'autoriserait à procéder à une réformation *in pejus*, et que le paragraphe 244 AO investirait expressément le directeur des mêmes pouvoirs et moyens d'investigation que ceux à la disposition du bureau d'imposition, ce qui impliquerait que les dispositions régissant la procédure d'imposition à suivre par le bureau d'imposition seraient également applicables dans le cadre de la procédure de réclamation. A cet égard, les demandeurs se réfèrent à un jugement du tribunal administratif du 10 octobre 2011. Ils soulignent que suivant la jurisprudence, le droit du contribuable d'être informé et entendu avant la prise d'une décision administrative fixant une obligation fiscale plus lourde devrait être considéré comme un droit élémentaire destiné à protéger les droits de la défense. Vu ce caractère fondamental, ce droit ne serait pas conditionné par l'existence d'une probabilité qu'à travers la communication faite, le contribuable soit incité ou mis en mesure de fournir des éclaircissements complémentaires.

Ce ne serait que lorsque la divergence de vue mise en avant s'analyserait en substance en une question d'application de la loi relevant de la compétence du bureau d'imposition, que le contribuable n'aurait pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition.

En l'espèce, le directeur se serait écarté de leur déclaration de l'impôt et des bulletins de l'impôt par application de son pouvoir de la réformation *in pejus* en estimant que, pour certains postes de frais d'obtention, la causalité professionnelle ne se trouverait pas établie à suffisance et que, pour d'autres postes, la réalité des montants indiqués ne serait prouvée. Or, ces questions ne constitueraient pas des questions d'application de la loi, mais des questions factuelles par rapport aux informations que le contribuable serait tenu soit d'indiquer dans le cadre de sa déclaration de l'impôt, soit de fournir dans le cadre de son devoir de collaboration, de sorte que si le directeur entendait s'écarter sur de telles questions de la déclaration du contribuable et de la décision afférente du bureau d'imposition, il serait tenu de respecter le paragraphe 205 (3) AO. Les décisions seraient partant à annuler dans le cadre du recours en réformation pour violation des formes substantielles prévues dans l'intérêt du contribuable.

Le délégué du gouvernement conclut à l'inapplicabilité du paragraphe 205 (3) AO dans le cadre de la procédure de réclamation devant le directeur. Il donne à considérer que si le paragraphe 244 AO mettrait à disposition du directeur les mêmes moyens et droits que ceux dont dispose le bureau d'imposition durant la procédure d'établissement de l'impôt, cela ne signifierait cependant pas que les fonctions du directeur et celles du bureau d'imposition, de même que les principes gouvernant les procédures ainsi que le régime des preuves devant ces deux institutions, soient identiques.

Il fait encore valoir que conformément au paragraphe 166 AO, la déclaration de l'impôt présentée au bureau d'imposition serait revêtue d'une présomption de sincérité et

d'exactitude et que le bureau d'imposition, qui serait certes tenu de contrôler l'exactitude de la déclaration, ne pourrait mettre en cause cette déclaration ou demander des justificatifs qu'en présence de doutes raisonnables y relatifs. Ce serait dans ce contexte que s'inséreraient les dispositions du paragraphe 205 (3) AO, pour que le contribuable ait l'occasion de compléter et d'expliquer ses déclarations antérieures auxquelles le bureau d'imposition entend diverger.

La nature juridique d'une réclamation devant le directeur sur base du paragraphe 228 AO se distinguerait fondamentalement de la remise d'une déclaration d'impôt, puisque les affirmations et contestations contenues dans une réclamation ne bénéficieraient pas d'une présomption de sincérité et d'exactitude, mais le contribuable aurait la charge de la preuve de l'existence et de l'exactitude de ses affirmations et contestations.

Il ajoute que le paragraphe 243 (3) AO prévoirait expressément la réformation *in pejus*, de sorte que le contribuable, en introduisant sa réclamation devant le directeur, agirait en pleine connaissance de cause, sans qu'un rappel ultérieur des conséquences de sa réclamation ne soit nécessaire.

Vu une jurisprudence de la Cour administrative du 29 juillet 2010, au vu des circonstances de l'espèce et comme les demandeurs auraient été dès le début en aveu de ne pas disposer des pièces à l'appui de leurs contestations, l'application des dispositions du paragraphe 205 (3) AO n'aurait pas eu de résultat concret sauf celui de ralentir la procédure.

Enfin, le délégué du gouvernement fait valoir que la qualification ou non des frais avancés par les demandeurs en tant que frais d'obtention serait une question de droit et non pas une question de fait, de sorte que, vu une jurisprudence de la Cour administrative du 27 janvier 2004, les demandeurs n'auraient pas le droit d'être entendus en l'espèce.

Les demandeurs pour leur part soulignent que le paragraphe 205 (3) AO constituerait une application du principe général du « *Recht auf Gehör* » découlant du paragraphe 204 AO et donnent à considérer que par rapport au respect de ce droit, le directeur se trouverait dans la même position que le bureau d'imposition, puisque le bureau d'imposition se trouverait saisi du cas d'imposition sur base de la situation fiscale de fait telle que déclarée par le contribuable et le directeur se trouverait saisi, à travers la réclamation, tout comme le bureau d'imposition, du cas d'imposition intégral tel que déclaré par le contribuable et tranché par le bureau d'imposition de manière défavorable pour le contribuable. Le directeur serait ainsi une autorité hiérarchiquement supérieure amenée à refaire une seconde fois intégralement l'imposition du contribuable.

Par rapport à l'argumentation de la partie étatique sur l'absence de pièces, les demandeurs font valoir que ce ne serait pas parce qu'ils ont admis ultérieurement ne plus disposer de certaines pièces, que le directeur serait dispensé du respect du paragraphe 205 (3) AO. D'autre part, le directeur aurait aussi refusé la reconnaissance comme frais d'obtention de frais liés au cabinet de travail à domicile en s'écartant de la décision d'imposition pour les deux années en cause et de celles des années d'imposition antérieures. Or, le paragraphe 205 (3) AO aurait imposé au directeur de solliciter de leur part des précisions concernant la situation factuelle concernant l'utilisation du cabinet de travail à domicile durant les années 2007 et 2008 afin de décider si cette situation a connu une variation pertinente depuis les années d'imposition antérieures ou si l'utilisation effective est telle que le refus de déduction des frais d'obtention y afférents se trouve vérifié sur cette base. Or, cette question serait

indépendante de celle de savoir s'ils disposent encore des pièces relatives à certaines dépenses.

Aux termes du paragraphe 243 AO « *(1) Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln.*

(2) Sie sind an die Anträge dessen, der das Rechtsmittel angelegt hat, nicht gebunden.

(3) Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel angelegt hat, ändern. », et aux termes du paragraphe 244 AO « *Die Rechtsmittelbehörden haben die Befugnisse, die den Steuerämtern im Besteuerungsverfahren gegeben sind* ».

Conformément au paragraphe 205 AO « *(1) Das Finanzamt hat die Steuererklärung (§ 160) zu prüfen. Soweit nötig hat es tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.*

(2) Trägt das Finanzamt Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat es, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Es kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten.

(3) Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. »

Il est certes vrai, tel que cela est argumenté par la partie étatique, que le paragraphe 243 AO prévoit expressément la possibilité pour le directeur de réformer *in pejus*, de sorte que le contribuable doit s'attendre à ce qu'à la suite de sa réclamation, son imposition est, le cas échéant, moins favorable que celle retenue par le bureau d'imposition et que, d'autre part, les règles de preuves ne sont pas les mêmes suivant qu'il s'agit de la phase de la fixation de la cote d'impôt devant le bureau d'imposition ou de l'instruction de la réclamation devant le directeur.

Or, dans la mesure où, en vertu du paragraphe 243 AO, le directeur procède, à l'instar du bureau d'imposition, à un réexamen global de l'imposition et où, pour ce faire, il dispose, en vertu du paragraphe 244 AO, des mêmes prérogatives que celles du bureau d'imposition, et plus particulièrement des mêmes prérogatives d'instruction, le tribunal conclut que le paragraphe 205 (3) AO est susceptible d'être appliqué également dans le cadre de la procédure de réclamation devant le directeur, si celui-ci entend s'écarter de manière substantielle et dans un sens défavorable de ce qui a été retenu par le bureau d'imposition sur base des déclarations du contribuable et réformer ainsi *in pejus*. Même s'il est vrai que le paragraphe 244 AO renvoie expressément uniquement aux prérogatives du bureau d'imposition, mais non à ses obligations, le tribunal retient qu'étant donné que le paragraphe 205 (3) AO est le pendant de la prérogative d'investigation dont dispose le bureau d'imposition, et garantit le respect des droits de la défense du contribuable, le paragraphe 244 AO vise nécessairement aussi les dispositions du paragraphe 205 (3) AO.

Néanmoins, s'agissant de la portée du paragraphe 205 (3) AO dans le cadre de la procédure de réclamation devant le directeur, au-delà de la condition tenant à ce que seules les

modifications substantielles et à condition qu'elles soient en défaveur du contribuable, doivent être communiquées au contribuable, le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition, ne s'étend pas à l'hypothèse où la divergence de vue mise en avant par le contribuable se réduit en substance à une question d'application de la loi. (cf. par analogie par rapport à la solution retenue dans le cadre de la procédure d'établissement de l'impôt devant le bureau d'imposition : trib. adm. 19 juillet 2000, n° 11009 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 496 et autres références y citées).

D'autre part, il convient de relever que la Cour administrative a retenu dans un arrêt du 29 juillet 2010, n° 25537C du rôle, que le droit d'information et de prise de position du contribuable ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition.

Dans cet ordre d'idées, la question du respect du paragraphe 205 (3) AO ne saurait se poser en ce qui concerne les éléments de l'imposition ayant fait l'objet de la réclamation, étant donné que par rapport à ces éléments, le contribuable a nécessairement pu faire valoir ses explications à travers la réclamation et une information préalable, avant la prise de la décision du directeur sur réclamation, de l'intention de ne pas tenir compte de cette argumentation, ne se justifie pas dans l'optique de préserver les droits de la défense du contribuable.

D'autre part, si les modifications envisagées par le directeur ont d'ores et déjà fait l'objet d'une discussion contradictoire devant le bureau d'imposition à travers l'information préalable prévue par le paragraphe 205 (3) AO et opérée par le bureau d'imposition et si le directeur ne fait que tirer des conclusions différentes des informations fournies par le contribuable que ne l'a fait le bureau d'imposition, une information préalable sur le fondement du paragraphe 205 (3) AO n'est pas non plus requise, étant donné que le contribuable a eu l'occasion de prendre position et que ses droits de la défense ont été respectés.

Dès lors, dans le cadre de la procédure de réclamation devant le directeur, le paragraphe 205 (3) AO est susceptible de trouver application uniquement s'agissant des points de l'imposition sur lesquels le directeur, par application de son pouvoir de réformation *in pejus*, modifie l'imposition retenue par le bureau d'imposition de manière substantielle et dans un sens défavorable au contribuable par rapport à ce qu'il a escompté par rapport à sa déclaration de l'impôt et, par la suite, par rapport à ce qui a été retenu par le bureau d'imposition, à condition toutefois que ces questions n'aient pas déjà fait l'objet d'une discussion contradictoire devant le bureau d'imposition à travers l'information préalable prévue par le paragraphe 205 (3) AO et opérée par le bureau.

En l'espèce, il se dégage des principes retenus ci-avant qu'aucune information préalable n'a dû être fournie aux demandeurs s'agissant des points sur lesquels leurs réclamations ont porté, à savoir essentiellement la question de la déductibilité des frais relatifs aux deux ordinateurs, des frais connexes et le quantum des frais de téléphone.

Les points sur lesquels le directeur a modifié l'imposition par rapport aux déclarations des demandeurs telles qu'elles ont été acceptées par le bureau d'imposition et qui

actuellement font l'objet des contestations des demandeurs visent, d'une part, la reconnaissance des frais relatifs à un cabinet de travail dans le chef du demandeur et, d'autre part, dans le chef des deux contribuables, des dépenses relatives à des frais de téléphone et d'internet, contestés dans leur principe, livres professionnels et revues et petit matériel ainsi que des frais d'électricité et de nettoyage.

Par rapport à la première catégorie de dépenses, en l'occurrence les frais relatifs au cabinet de travail à domicile dont fait état le demandeur, le directeur a remis en cause la relation causale entre ces frais et les revenus salariés du demandeur par rapport à l'article 12 LIR. Par rapport à la deuxième catégorie de dépenses, le directeur a, au-delà de la considération que ces frais constitueraient des dépenses mixtes et ne seraient pas déductibles conformément à l'article 12 LIR, retenu que la réalité de ces frais n'est pas établie par la production des pièces afférentes, les demandeurs ayant procédé à une simple estimation.

S'agissant de manière générale des conditions d'application de l'article 12 LIR et des conclusions à en déduire, le tribunal est amené à retenir qu'il s'agit là d'une question d'application du droit et que partant l'information préalable prévue au paragraphe 205 (3) AO n'avait pas à être faite à cet égard.

S'agissant ensuite de la question de la preuve de la relation causale entre les frais déclarés et les revenus générés requise sur le fondement de l'article 105 LIR ainsi que de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », permettant de délimiter les frais susceptibles d'être considérés comme frais d'obtention par rapport à ceux rentrant dans le champs d'application de l'article 12 LIR, le tribunal retient qu'il s'agit non pas d'une question de droit, mais d'une appréciation factuelle, sur base des éléments de preuve et des explications fournies par le contribuable, dans l'optique de déterminer la nature professionnelle ou privée des frais déclarés. Il s'ensuit qu'*a priori,* le paragraphe 205 (3) AO est susceptible de s'appliquer.

Or, le tribunal constate qu'en l'espèce, la question de la déductibilité des frais relatifs à un cabinet de travail à domicile pour des personnes disposant d'un bureau au lieu de travail ainsi que des frais de téléphone et internet, dont le directeur a remis en cause la relation causale avec des revenus professionnels, a d'ores et déjà été abordée par le bureau d'imposition dans ses courriers des 14 novembre 2008, 26 novembre 2009, 4 janvier 2011 et 11 novembre 2011, à travers lesquels ledit bureau a informé les demandeurs, par application du paragraphe 205 (3) AO, qu'il entend dévier de la déclaration d'impôt. S'il est vrai que suivant ces lettres, la modification n'allait viser que le matériel informatique et le quantum des frais de téléphone, il n'en reste pas moins que la question de la déductibilité des frais relatifs à un cabinet de travail à domicile pour des personnes disposant d'un bureau au lieu de travail a été clairement abordée, y compris les frais de téléphone, de sorte que les demandeurs ont eu l'occasion de prendre position par rapport à cette question et de fournir au bureau d'imposition les explications et pièces qu'ils ont pu juger utiles pour établir la relation de ces frais avec leurs revenus professionnels. Il en est de même, pour l'année 2007, des frais relatifs à du matériel audiovisuel, qui doivent être considérés comme étant compris implicitement dans la discussion relativement aux ordinateurs et frais de téléphone. A cet égard, le tribunal relève encore que les demandeurs ont pris position dans leurs réclamations respectives sur la question de la déductibilité de ces frais.

Dans la mesure où, tel que cela a été retenu ci-avant, une information préalable sur le fondement du paragraphe 205 (3) AO n'est pas requise si le contribuable a eu l'occasion de prendre position sur les mêmes points devant le bureau d'imposition si ce dernier a fait application du paragraphe 205 AO, et indépendamment de la question de savoir s'il s'agit en l'espèce d'une modification substantielle, le tribunal est amené à retenir que le directeur n'avait pas à respecter le paragraphe 205 (3) AO par rapport à sa décision de modifier l'imposition *in pejus* en n'acceptant pas la déductibilité des frais relatifs au cabinet de travail à domicile du demandeur et celle des frais de téléphone, internet et matériel audiovisuel.

S'agissant ensuite des contestations du directeur sur la preuve de la réalité des autres frais litigieux, à savoir les dépenses relatives aux livres professionnels et revues, frais d'électricité, petit matériel et frais de nettoyage, le tribunal est amené à retenir qu'il ne s'agit pas d'une modification substantielle de l'imposition, étant donné qu'au regard des revenus annuels à imposer, tels qu'ils ressortent des bulletins d'imposition, de … €, … €, … € et … €, les frais respectifs non acceptés à défaut de preuves, variant entre … € et … € par poste et par an, et se chiffrant à environ … € dans leur ensemble par an, et leurs conséquences sur la cote d'impôt sont à considérer comme de moindre importance, tant pris isolément que pris dans leur ensemble.

Il s'ensuit que le directeur n'avait en l'espèce pas à faire application du paragraphe 205 (3) AO par rapport à ces modifications.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le moyen fondé sur une violation du paragraphe 205 (3) AO est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Subsidiairement, les demandeurs invoquent les dispositions des articles 12, n° 1 LIR et 105 LIR et les principes s'en dégageant tels que consacrés par la jurisprudence, en soulignant que la jurisprudence admettrait que des dépenses servant exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles seraient à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles et que la circonstance de l'usage actuellement répandu d'ordinateurs dans la majorité des ménages ne saurait en elle-même constituer un obstacle à la prise en considération d'un ordinateur et de ses accessoires comme instrument de travail.

Ils précisent qu'ils disposeraient chacun d'un ordinateur privé autre que ceux au titre desquels ils sollicitent la déduction de l'amortissement comme frais d'obtention et qu'ils exécuteraient leurs besoins informatiques privés en principe exclusivement avec ces autres ordinateurs. Il s'agirait d'ordinateurs portables (laptop et I-pad) qui serviraient selon le lieu où ils se trouvent autant pour le domaine professionnel que pour les besoins privés. Pourtant, ils n'auraient pas ajouté ces outils aux frais d'obtention.

S'agissant de l'usage quasi exclusivement professionnel des deux ordinateurs tel qu'il est affirmé par les demandeurs, ceux-ci donnent à considérer que la nécessité, voire même l'obligation de se prévaloir d'un ordinateur avec tout le matériel annexe dans les professions de directeur adjoint et d'enseignement serait vérifiée. En effet, de nombreuses cours qui se veulent coller de très près à l'actualité, nécessiteraient des recherches constantes à travers des sites spécialisés disponibles sur internet. Par ailleurs, le ministère de l'Education aurait installé une plateforme électronique (*MySchool*) servant à la communication entre enseignants et entre élèves. Il serait également question de livres de classe électroniques et depuis des années, les inscriptions des notes ne se feraient plus dans les matricules papiers, mais à travers un site internet. Les textes et questions d'examen que les enseignants devraient créer se

transmettraient électroniquement au ministère de l'Education. De surcroit, l'enseignant serait chargé par le conseil de classe à remédier à des lacunes de certains élèves par le biais de travaux supplémentaires qu'il transmettrait par système électronique et qu'il retournerait corrigés à l'élève par le même système.

Ils soulignent qu'en tant que directeur adjoint, respectivement enseignant, ils auraient aussi des travaux à réaliser pour le lycée le samedi et le dimanche et ne pourraient décemment retourner sur leurs lieux de travail pour profiter d'un bureau et d'un ordinateur pour faire ce travail.

Ils précisent que le ..., dont le demandeur aurait été directeur adjoint, aurait par ailleurs de nombreuses relations internationales, entre autres dans le cadre de coopérations avec le Vietnam et le Laos, et que le décalage horaire entre ces pays serait tel qu'il serait impossible de retourner en pleine nuit sur le lieu de travail pour communiquer par téléphone avec les responsables des écoles partenaires, de sorte que la communication directe par téléphone serait une nécessité pour le demandeur, et que les frais afférents feraient partie des frais d'obtention.

Le demandeur donne encore à considérer qu'en sa qualité de bourgmestre, il disposerait certes d'un bureau à la mairie, mais qu'il bénéficierait d'un congé politique tout à fait relatif et insuffisant, de sorte qu'il serait obligé de réaliser un certain nombre de travaux à domicile puisqu'une présence à la mairie en dehors des heures de bureau et en l'absence du secrétaire de la mairie et du receveur ne serait guère recommandable. Pareillement, les samedis et les dimanches, où le maire serait souvent sollicité, il devrait pouvoir se préparer et cela ne serait faisable qu'à travers un bureau à domicile avec tout le matériel nécessaire, tel qu'un ordinateur, une imprimante, un système e-mail et un téléphone.

Les demandeurs déduisent de leurs explications que les ordinateurs litigieux auraient été utilisés par eux quasi exclusivement aux fins de leurs activités professionnelles.

Par ailleurs, alors même que la pratique décisionnelle du directeur admettrait en principe une utilisation mixte du cabinet de travail à domicile dans le chef du contribuable ayant un certain niveau d'éducation, cette position de principe ne saurait leur être opposée au vu des particularités de leurs activités, à savoir sous-directeur d'un ... avec des coopérations importantes à l'étranger et bourgmestre, respectivement enseignant de langues dans le chef de la demanderesse, sur base desquelles il faudrait nécessairement conclure qu'une pièce unique utilisée par eux conjointement ou alternativement pour ces activités aurait servi essentiellement à des occupations ayant généré des revenus imposables, de manière que les frais en relation avec ce bureau devraient être qualifiés comme frais d'obtention.

Les demandeurs donnent à considérer que dans la mesure où le contribuable ne saurait se voir imposer une charge de la preuve uniquement dans la limite du raisonnable, ils ne pourraient pas être obligés de soumettre un horaire précis de l'usage du bureau pour prouver l'usage professionnel et exclusif ou dominant, mais leurs explications quant à leurs activités devraient être considérées comme suffisantes pour justifier un usage quasi exclusif à des fins rentrant dans les catégories des revenus imposables.

Pareillement, ils se trouveraient dans l'impossibilité de prouver davantage les pourcentages d'utilisation professionnelle de leurs ordinateurs. Or, au vu des obligations

incombant aux enseignants d'effectuer un nombre de tâches par voie informatique qui seraient une réalité indéniable, un défaut de preuve afférent ne saurait leur être reproché par l'Etat.

Quant aux postes de frais par rapport auxquels le directeur a critiqué le caractère forfaitaire de la déduction des frais d'obtention, les demandeurs précisent que ces frais se référeraient à l'achat de livres professionnels, à des abonnements, à des journaux pour coller au plus près à la civilisation du pays dont la langue est matière d'enseignement et à l'achat de matériel de bureau tel que papier pour imprimante, encre pour imprimante et petit matériel de bureau.

Ils donnent à considérer que toutes les factures en relation avec ce matériel ne seraient plus à leur disposition, dans la mesure où les déclarations de l'impôt des années 2007 à 2010 auraient été acceptées et les décomptes établis.

Il en serait de même s'agissant des factures de téléphone.

A cet égard, les demandeurs soulignent que le demandeur, en sa qualité de directeur adjoint, aurait effectué entre autres plusieurs voyages à l'étranger, notamment au Vietnam dans le cadre du projet de coopération de son lycée avec le Vietnam et aurait eu besoin de contacter son lycée durant ces voyages. La participation à des séminaires d'associations … et de … nécessiterait également le téléphone comme moyen de communication.

Il souligne encore qu'en sa qualité de bourgmestre, il serait obligé de rester joignable en continu lors de nombreuses réunions en dehors des locaux de la mairie, de sorte que le téléphone serait à considérer comme un outil de travail indispensable dans le chef de ses deux occupations.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ces moyens, en citant les dispositions de l'article 105 et 12 LIR et une jurisprudence de la Cour administrative du 11 février 2010.

Il souligne que malgré les affirmations des demandeurs, la preuve permettant, d'après des critères objectifs, une séparation facile et nette des dépenses invoquées en une part privée et une part professionnelle ne serait pas rapportée, de sorte que les allégations des demandeurs ne dépasseraient pas le stade d'une simple estimation sommaire qui s'opposerait à la déductibilité des dépenses dans leur intégralité. Le délégué du gouvernement donne encore à considérer que les demandeurs limiteraient leur recours à de longs développements et explications générales sur le déroulement de leur vie privée et professionnelle, mais ne rapporteraient pas la moindre preuve concrète quant à l'existence effective des frais invoqués.

Aux termes de l'article 105 LIR *« Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...) »*, tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR « (…) *ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12, n°1 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du

contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable, pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR (cf. Cour adm. 11 février 2009, n° 25877C ; Cour adm. 3 mai 2012, n° 29713C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 172 et 194).

Il convient encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, en principe aux demandeurs d'établir que les frais dont ils font état répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention, sous la réserve des principes se dégageant des dispositions du paragraphe 171 AO, en vertu duquel le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau d'imposition conformément au paragraphe 205 AO, mais que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *So weit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») et que partant le contribuable doit rapporter des éléments de nature à convaincre l'autorité compétente de ces affirmations, mais uniquement dans la mesure de ce qui est raisonnable.

S'agissant du matériel informatique

Les principes énoncés ci-avant doivent trouver application notamment en ce qui concerne des dépenses pour l'acquisition de matériel informatique, de manière qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf si ces biens servent à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

Ainsi, la reconnaissance de l'utilisation professionnelle plus particulièrement de matériel informatique ne saurait être admise sur base de la simple affirmation du contribuable, mais cette reconnaissance reste conditionnée par l'activité concrète du contribuable et par la présentation d'éléments précis et concordants, dans la mesure de ce qui est raisonnable, qui étayent la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins (cf. Cour adm. 5 décembre 2012, n° 29713C du rôle)

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les frais du matériel informatique qui sont visés par le présent recours.

Le tribunal constate qu'en l'espèce, les demandeurs ont certes affirmé avoir utilisé chacun un ordinateur dans le cadre de leurs occupations professionnelles respectives de directeur adjoint d'un lycée et d'enseignante. Néanmoins, le tribunal est amené à conclure que les explications ainsi fournies ne dépassent pas le stade de généralités, sans que les demandeurs aient expliqué concrètement en quoi l'utilisation professionnelle des deux ordinateurs fixes à la maison serait nécessaire pour leurs professions respectives et en quel sens ces ordinateurs seraient affectés de manière exclusive ou quasi exclusive à ces fins.

Plus particulièrement, s'agissant du demandeur, le tribunal rejoint le constat du directeur, non autrement contesté par le demandeur, que celui-ci a, en sa qualité de directeur adjoint d'un lycée, à sa disposition un bureau équipé de matériel informatique dans le bâtiment scolaire et qu'il en est de même s'agissant de sa qualité de bourgmestre. Les explications fournies par le demandeur sur l'usage de l'ordinateur dont il entend faire valoir les frais à titre de frais d'obtention, ne permettent pas de retenir une nécessité particulière de l'usage d'un ordinateur à la maison utilisé exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles. En effet, d'une part, le demandeur est resté en défaut de donner des explications concrètes par rapport aux contestations du directeur s'agissant de la question de savoir si en tant que directeur adjoint il dispense des cours et quelle est l'envergure de cette tâche par rapport à celle de directeur adjoint, de manière à apprécier tant la nécessité de recourir à des outils informatiques pour la gestion des cours ou des examens, que pour apprécier l'envergure de l'utilisation de l'ordinateur à de telles fins. D'autre part, le tribunal relève que des recherches sur internet pour la préparation des cours, l'usage de la plateforme électronique *MySchool* pour les communications entre enseignants et élèves et la gestion des livres de classe électroniques et l'inscription des notes, peuvent se faire à partir de l'ordinateur mis à la disposition du demandeur par l'école et le demandeur est resté en défaut de justifier une nécessité de recourir à un ordinateur privé utilisé exclusivement ou quasi exclusivement pour ce faire. Pareillement, la seule affirmation du demandeur qu'il préparerait des réunions en sa qualité de bourgmestre sur un ordinateur privé est insuffisante pour retenir la nécessité de recourir à un tel ordinateur privé, voire pour déterminer l'envergure de l'utilisation professionnelle de cet ordinateur telle qu'affirmée par lui.

Quant aux frais d'ordinateur déclarés par la demanderesse, le tribunal relève que les demandeurs restent pareillement en défaut d'expliquer en quoi les tâches d'enseignante nécessiteraient particulièrement l'utilisation d'un ordinateur à la maison et en quoi l'ordinateur fixe litigieux est utilisé exclusivement ou sinon quasi exclusivement à des fins professionnelles à l'exclusion de tout usage privé. La seule référence tout à fait générale à des recherches sur internet sur la matière enseignée, étant relevé encore que la demanderesse s'est limitée à indiquer qu'elle est professeur de langues, à un usage afin de communiquer par voie électronique entre enseignants et élèves sur la plateforme *MySchool*, la gestion des livres de classe électroniques et l'inscription des notes par internet ne permet pas à elle seule, à défaut d'autres explications, de retenir que l'usage d'un ordinateur à la maison exclusivement à des fins professionnelles soit indispensable et que ces tâches ne peuvent pas être exécutées à travers le matériel informatique existant dans l'établissement scolaire, ni d'exclure que l'ordinateur litigieux n'est pas utilisé de manière prépondérante également à des fins privées.

S'agissant plus particulièrement de la question de savoir si les deux ordinateurs sont utilisés exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, le tribunal est encore amené à retenir que le seul fait que les demandeurs disposent encore à côté des ordinateurs fixes dont ils entendent faire valoir les frais, d'ordinateurs portables genre I-pad ou laptop ne permet pas de déduire que les ordinateurs fixes ne sont pas utilisés à des fins

privées, étant donné qu'il n'est pas inhabituel que des ménages disposant d'un ordinateur fixe à des fins privées disposent également d'un ordinateur portable.

Au regard de l'ensemble des considérations qui précèdent et sans vouloir mettre en cause les affirmations des demandeurs qu'ils réalisent aussi des travaux en relation avec leurs activités professionnelles à la maison, le tribunal est amené à retenir que les éléments fournis par eux pour justifier leur demande en déduction de l'intégralité des frais d'obtention litigieux sont insuffisants pour admettre un usage exclusif ou du moins quasi exclusif des ordinateurs à des fins professionnelles et de nature à exclure que ce matériel informatique ne soit pas de manière prépondérante utilisé à des fins privées.

Par ailleurs, les demandeurs restent en défaut de soumettre au tribunal des éléments permettant de séparer nettement la partie professionnelle des frais dont ils font état sur base d'éléments suffisamment objectifs, et de fixer un pourcentage concret de l'utilisation professionnelle des ordinateurs litigieux, de sorte qu'en l'état actuel de l'instruction du dossier, une ventilation en fonction de l'usage professionnel du matériel informatique litigieux n'est pas possible. En toute hypothèse, les explications tout à fait générales des demandeurs sur l'existence d'un réseau de communication *MySchool*, l'inscription informatique des notes et la gestion informatique du cahier des classes est insuffisant à cet égard, à défaut par eux d'expliquer concrètement à quel envergure l'utilisation des ordinateurs à ces fins professionnel correspond au regard de leurs tâches concrètes.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que ni une déduction intégrale, ni une ventilation des frais relatifs aux deux ordinateurs fixes dont font état les demandeurs n'est concevable en l'espèce, de sorte que c'est à bon droit que le directeur n'a pas admis la déductibilité des frais afférents.

S'agissant du cabinet de travail à domicile du demandeur

Il est en principe admis que l'intégralité de l'habitation du contribuable relève de la sphère privée. L'utilisation d'une partie de l'habitation en tant que cabinet de travail peut néanmoins être admise, et les frais y relatifs peuvent être admis comme frais d'obtention, lorsque la pièce en question est utilisée exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle, ce qui présuppose qu'il se trouve dans une pièce à part (circulaire LIR n° 105/2 du 16 mars 1998 « *précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention* » (article 105 LIR), point n° 2).

Il convient encore de relever qu'en principe, la reconnaissance fiscale d'un cabinet de travail à domicile ne dépend pas de la question de savoir si la nature ou l'envergure du travail rendent nécessaires l'existence d'un tel cabinet (circulaire LIR n° 105/2 du 16 mars 1998, précitée). Néanmoins, la nécessité de l'utilisation d'un cabinet de travail au domicile privé ainsi que l'envergure du temps de l'utilisation professionnelle de ladite pièce peuvent être prises en compte dans l'examen de la preuve de la réalité de l'utilisation exclusivement ou quasi exclusivement professionnelle de la pièce et de la relation avec l'activité professionnelle du contribuable (« *Verfügung der Oberfinanzdirektion Köln* » du 16 décembre 1987, à laquelle se réfère la circulaire 105/2 précitée). Or, justement, en l'espèce, le directeur a mis en doute l'utilisation exclusivement ou quasi exclusivement professionnelle du cabinet de travail, en soulignant notamment que le demandeur a à sa disposition un bureau dans son établissement scolaire.

Le demandeur ayant déclaré que le cabinet de travail dont il a fait état serait utilisé de façon quasi exclusive à des fins professionnelles, il lui appartient, au regard des contestations de la partie étatique, de prouver la réalité de cette affirmation, et plus particulièrement il lui appartient d'établir la cause professionnelle (« *berufliche Veranlassung* ») des frais dont il fait état et les proportions respectives de l'utilisation professionnelle et privée du bureau, en l'occurrence que ces frais sont occasionnés quasi exclusivement pour des besoins professionnels.

Le tribunal constate qu'en l'espèce, le directeur n'a pas remis en cause la quote-part du cabinet du travail déclaré par le demandeur, mais a remis en doute, par principe, la nécessité d'un cabinet de travail à domicile et ainsi la relation professionnelle des frais afférents.

Le tribunal relève que le demandeur a à sa disposition un bureau, tant dans son établissement scolaire, qu'à la commune dont il bourgmestre. La preuve de la réalité de l'utilisation quasi exclusive du bureau litigieux à des fins professionnelles ne se dégage dès lors pas de façon évidente des seules activités exercées par le demandeur.

Pour le surplus, le tribunal est amené à retenir, pour les mêmes considérations que celles retenues ci-avant en relation avec la question de la déductibilité des frais relatifs à l'ordinateur fixe dont fait état le demandeur, plus particulièrement tenant à la disponibilité d'un bureau équipé tant à l'intérieur de l'établissement scolaire en sa qualité de directeur adjoint, qu'au sein de l'administration communale s'agissant de sa qualité de bourgmestre, et tenant au défaut de preuve de l'usage exclusif ou du moins quasi exclusif dudit cabinet à des fins professionnelles ou encore de la proportion d'utilisation professionnelle de ce cabinet, que celui-ci n'est pas fondé à faire valoir des frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que le directeur a décidé que les frais afférents que fait valoir le demandeur ne sont pas à prendre en considération au titre de frais d'obtention.

S'agissant des frais de téléphone, livres professionnels et revues, petit matériel, frais d'électricité, de nettoyage et de matériel audiovisuel

Le tribunal est amené à relever que face aux contestations de la partie étatique sur la réalité des frais afférents, les demandeurs sont restés en défaut de fournir des justificatifs à cet égard, ceux-ci admettant ne plus disposer des justificatifs afférents.

Plus particulièrement, les demandeurs restent en défaut d'expliquer en détail de quel genre de livres ou revues il s'agit. Il en est de même du poste « petit matériel », par rapport auquel les demandeurs se sont limités à une évaluation forfaitaire sans indiquer concrètement à quel matériel ils se sont référés et sans verser des preuves y relatives.

Il en est de même des frais de nettoyage et d'électricité qui sont évalués par forfait.

S'agissant du matériel audiovisuel, au-delà du constat que les demandeurs ne fournissent pas, face aux contestations afférentes de la partie étatique, la preuve des frais y relatifs, les mêmes conclusions que celles retenues en rapport avec les frais d'ordinateurs s'imposent et tenant à un défaut de preuve d'un usage exclusivement ou quasi exclusivement

professionnel ou du moins d'une proportion de l'usage professionnel sur base d'éléments objectifs et vérifiables.

Quant aux frais de téléphone, si le demandeur fait état de la nécessité de l'utilisation de son téléphone privé pour des communications professionnelles en faisant référence à sa tâche de bourgmestre et à des contacts avec des établissements scolaires à l'étranger, le tribunal est amené à retenir que ces déclarations sont insuffisantes pour permettre de retenir une proportion claire d'un usage professionnel de son téléphone privé correspondant au forfait déclaré tant par le demandeur que par la demanderesse, étant relevé qu'un usage exclusivement professionnel n'étant pas allégué.

Si le demandeur critique le directeur d'avoir exigé de leur part des preuves afférentes, en faisant valoir que vu l'acceptation des frais ainsi déclarés par le bureau d'imposition ne disposerait plus des justificatifs afférents, le tribunal est amené à retenir que l'acceptation de frais par le bureau d'imposition ne dispense pas le contribuable à garder les justificatifs des frais dont il fait état à titre de frais d'obtention, d'autant plus qu'il n'ignore pas qu'en cas de réclamation son imposition risque d'être revue *in pejus* impliquant que, le cas échéant, il aura besoin de fournir, que ce soit devant le directeur ou encore dans le cadre d'un recours contentieux éventuel, les pièces afférentes afin d'étayer ses revendications.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais de l'instance.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 10 décembre 2014, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri   s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10 décembre 2014
Le greffier du tribunal administratif